



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10880.725757/2011-66
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.375 – 1ª Turma
Sessão de 19 de janeiro de 2018
Matéria Reavaliação de bens. Ganho de capital.
Recorrente ESTRELA DO SUL PARTICIPAÇÕES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

CISÃO PARCIAL. TRANSFERÊNCIA DE BENS AVALIADOS A VALOR DE MERCADO. CONTRIBUINTE TRIBUTADO PELO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL.

De acordo com a previsão contida no art. 235 do RIR/1999, a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido que tiver parte de seu patrimônio absorvida por outra pessoa jurídica em virtude de cisão parcial deverá, se os bens transferidos forem avaliados a valor de mercado, considerar como ganho de capital tributável a diferença entre tal valor e o respectivo custo de aquisição dos bens.

Os valores acrescidos aos bens transferidos em razão de reavaliação somente poderiam ser considerados como parte integrante do seu custo de aquisição se fosse comprovado seu anterior oferecimento à tributação (art. 521, § 4º, do RIR/1999), o que sequer foi alegado no caso sob análise.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente

convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte ESTRELA DO SUL PARTICIPAÇÕES LTDA. em 15/08/2014, com fundamento no art. 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009), em que se alega a existência de divergências jurisprudenciais acerca de matérias relacionadas à lide.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1102-000.870, por meio do qual os membros da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiram, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida manteve os autos de infração lavrados pela Fiscalização. As autuações se fundamentaram no entendimento de que a contribuinte teria deixado de apurar e recolher IRPJ e CSLL sobre ganho de capital auferido em 30/04/2006, por ocasião da versão de parte do seu patrimônio, após processo de cisão parcial, para a empresa SATIPEL INDUSTRIAL S.A. (atualmente denominada DURATEX S.A.), então sua única sócia.

A Fiscalização concluiu que a operação implicou na verificação de ganho de capital no valor de R\$ 207.013.333,93, diferença entre o valor da parcela patrimonial vertida (R\$ 210.556.248,00) e o custo original corrigido dos bens transferidos (R\$ 3.542.914,07). Discordou, portanto, a autoridade lançadora da tese defendida pela contribuinte (que adotava, à época, o nome SATIPEL FLORESTAL LTDA.) no sentido de que a transferência teria se dado pelo exato valor contábil dos bens (aí consideradas as reservas de reavaliação) e que inexistiria, portanto, ganho de capital a ser tributado.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

CISÃO. AVALIAÇÃO A PREÇO DE MERCADO NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL.

No regime do lucro presumido, a pessoa jurídica que avaliar os seus bens a valor de mercado e tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, deverá considerar como ganho de capital a diferença entre o valor de mercado dos bens transferidos e o seu respectivo custo de aquisição, e adicionar o referido ganho de capital à base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

A contribuinte foi intimada a respeito da decisão em 17/07/2013, por meio de mensagem eletrônica enviada à sua Caixa Postal (Domicílio Tributário Eletrônico), e lhe opôs, em 22/07/2013, embargos de declaração tempestivos. Arguiu a existência de omissões, contradições e obscuridades que demandariam a retificação do julgado.

Em despacho de 10/07/2014, o Conselheiro Relator da decisão embargada, que era também o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, rejeitou os embargos por entender que a embargante pretendia, na realidade, a mera rediscussão do mérito, inexistindo qualquer contradição, omissão ou obscuridade a ser sanada no Acórdão nº 1102-000.870.

Mesmo sem ser formalmente cientificada a respeito da rejeição de seus embargos, a contribuinte interpôs, em 15/08/2014, recurso especial insurgindo-se contra o acórdão que apreciou seu recurso voluntário, sob a alegação de que ele teria dado à lei tributária interpretação diversa da adotada em outros processos julgados no âmbito do CARF.

O recurso especial apresentado pela contribuinte contesta a interpretação adotada pelo acórdão recorrido em relação a duas matérias: 1) tratamento tributário dado à reserva de reavaliação transferida por uma empresa tributada pelo lucro presumido a outra, tributada pelo lucro real, que continuou a realizar tal reserva à medida da realização dos bens reavaliados; e 2) diferenciação, em termos contábeis e tributários, entre as figuras da reavaliação de bens e da avaliação de bens a valor de mercado no âmbito de operações de cisão, fusão e incorporação.

Em atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso especial, então previstos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2009 (requisitos que basicamente foram mantidos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II da versão atualmente vigente do Regimento, aprovada pela MF nº 343, de 09/06/2015 - RICARF/2015), a contribuinte apontou acórdão de turma de câmara do CARF que teria dado aos temas combatidos interpretação diversa daquela esposta pelo acórdão recorrido.

No que toca à primeira matéria contestada (tratamento tributário dado à reserva de reavaliação transferida por cisão), a recorrente relata que o acórdão recorrido teria defendido que a reserva de reavaliação transferida de uma pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido a outra, tributada pelo lucro real, configuraria ganho de capital, uma vez que a previsão do art. 441 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999) somente seria aplicável a pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação pelo lucro real.

Ao assim concluir, a decisão recorrida teria entrado em conflito com o Acórdão nº 1103-000.972, por meio do qual a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF formalizou o entendimento de que o art. 441 do RIR/1999 aplica-se tanto às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real quanto às optantes pelo lucro presumido e que, portanto, em qualquer destas situações a reserva de reavaliação transferida por cisão somente poderá ser tributada quando for realizada.

Já em relação à segunda matéria questionada (diferenciação entre a reavaliação de bens e da avaliação de bens a valor de mercado), a contribuinte afirma que o acórdão recorrido considera que a reavaliação de bens, ainda que devidamente contabilizada em conta de reserva de reavaliação, corresponde à avaliação de bens a valor de mercado de que trata o art. 21, § 2º, da Lei nº 9.249/1995, reproduzido no art. 235 do RIR/1999.

Segundo a recorrente, também no que toca a este tema o acórdão recorrido estaria em divergência com o mesmo paradigma nº 1103-000.972. A decisão paradigma defenderia a tese de que somente existe ganho de capital em operações de cisão de sociedades quando o patrimônio é transferido a valor de mercado, isto é, em valor superior ao valor contábil do patrimônio da empresa cindida (o que não teria se verificado no caso concreto, em que houve mera transferência de ativos a valor contábil).

Após defender a existência de divergências jurisprudenciais entre os acórdãos recorrido e paradigma, a recorrente retoma uma série de alegações anteriormente apresentadas em seu recurso voluntário, que deveriam, sob seu ponto de vista, provocar a reforma da decisão recorrida. Em suma, argumenta-se que:

- O item 17 da Exposição de Motivos do Decreto-Lei nº 1.598/1977 deixa claro que o legislador teve a intenção de que os ganhos de capital, especialmente as reservas de reavaliação de bens, somente pudessem ser tributados quando realizados. Já os arts. 52 e 54 da Lei nº 9.430/1996 trouxeram regras específicas para os contribuintes tributados pelo regime do lucro presumido, permitindo-lhes a reavaliação de bens, de modo harmônico com o Decreto-Lei nº 1.598/1977;

- O art. 52 da Lei nº 9.430/1996 deixa claro que a regra da neutralidade fiscal da reserva de reavaliação vale também para o regime de tributação pelo lucro presumido porque, ao estabelecer que a reavaliação não compõe o custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital, reconhece, de forma indireta, que a reavaliação só produz efeitos fiscais quando efetivamente realizada;

- Se vingasse o entendimento adotado pelo acórdão recorrido, o fato gerador do IRPJ e da CSLL teriam ocorrido em anos-calendário anteriores a 2006 porque: (i) em relação à reavaliação feita em 2000, teria havido a realização compulsória da reserva de reavaliação no primeiro trimestre de 2004, por conta opção da contribuinte pelo regime do lucro presumido (art. 54 da Lei nº 9.430/1996); e (ii) em relação à reavaliação feita em 2004, a tributação deveria ocorrer no último trimestre daquele mesmo ano, uma vez que a contribuinte já era optante pelo regime do lucro presumido;

- A Fiscalização não poderia lançar, com base na cisão parcial levada a efeito no ano-calendário de 2006, tributos que deixaram de ser constituídos em exercícios anteriores. Não é possível que, passados muitos anos das reavaliações, o Fisco venha dizer que elas não poderiam ter sido feitas e que, por isso, só por ocasião da cisão é que teria ocorrido o fato gerador;

- É totalmente equivocada a afirmação do acórdão recorrido de que não encontraria respaldo na legislação a possibilidade de constituição de reserva de reavaliação e sua respectiva escrituração, senão por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real;

- A cisão pode ser promovida pelo valor contábil ou pelo valor de mercado dos bens transferidos, conforme lição do parecer assinado pelo Prof. Luciano Amaro. No caso concreto, a opção da contribuinte foi pela transferência a valor contábil, conforme atesta o Prof. Eliseu Martins em parecer;

- O art. 21 da Lei nº 9.249/1995, mencionado pelo acórdão recorrido, trata de avaliação de bens a valor de mercado, não da figura de reavaliação de bens. Se a operação de cisão é conduzida a valores de livros contábeis, como ocorreu no caso concreto, em que os bens foram vertidos e recebidos no processo de cisão pelos seus valores de custo, com destaque de suas respectivas reavaliações, não há que se falar em ganho de capital, mormente se as operações de reavaliação ocorreram anos antes do evento de cisão;

- Outro equívoco verificado no acórdão recorrido refere-se à afirmação de que o art. 441 do RIR/1999 teria sua aplicação restrita às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. Trata-se de norma meramente interpretativa, que já era adotada havia anos por conta do Parecer Normativo CST nº 6/1985. Aplicando-se também às empresas tributadas pelo lucro presumido, este artigo deixa claro que a fusão, a incorporação e a cisão não são formas de realização da reserva de reavaliação;

- Assim, reservas de reavaliação ainda pendentes de tributação (porque ainda não realizadas), transferidas por operação que implique em sucessão universal, sem solução de continuidade, seguem recebendo, na sucessora, o mesmo tratamento tributário de que vinham gozando na sucedida;

- Independentemente do regime de tributação a que se submeta a contribuinte, enquanto a reserva de reavaliação estiver controlada na escrituração comercial da empresa, ela não será oferecida à tributação, podendo ser vertida para outra empresa, em virtude de cisão, sem o reconhecimento de ganho de capital na empresa cindida e sem que a empresa sucessora deva, de imediato, oferecê-la à tributação;

- Se às empresas optantes pelo lucro presumido era facultado o registro, em sua contabilidade, do produto da reavaliação de bens e direitos, com contrapartida em reserva específica no patrimônio líquido, e se não se verifica sua realização em operações de cisão, incorporação ou fusão sem solução de continuidade, os lançamentos de ofício objeto dos presentes autos não podem subsistir;

- Para fins tributários, a reavaliação e a avaliação de bens a valor de mercado não se confundem;

- A reavaliação relaciona-se com a adequada compreensão do balanço e de reposição futura de bens, trazendo-os a valores de reposição sem qualquer efeito fiscal, senão quando da efetiva realização do bem reavaliado (por depreciação, amortização, exaustão, alienação ou capitalização). Este procedimento tem como destinatário tão-somente a contabilidade societária (e não a futura transferência a terceiros) e, por isso, a legislação fixou sua neutralidade tributária até o momento em que for realizada;

- Já a reavaliação de bens a valor de mercado permite que os contribuintes adotem, nas operações de cisão, incorporação, fusão, devolução de capital ou integralização de capital, o efetivo valor de mercado do bem, de modo que esta mais valia possa ser reconhecida, em definitivo, como ganho de capital por um lado (transmitente dos bens) e como custo de aquisição por outro (adquirente dos bens). Assim, não se encontra neste procedimento a neutralidade tributária que o legislador atribuiu à operação de reavaliação de bens;

- Além disso, as reavaliações em foco foram realizadas anos antes (2000 e 2004) da operação de cisão (2006), o que torna ainda mais óbvio que os bens não foram vertidos a valor de mercado.

A contribuinte encerra seu recurso especial com o pedido de que este seja conhecido e provido para cancelar integralmente os autos de infração sob discussão.

A irresignação da contribuinte foi submetida a juízo de admissibilidade, a fim de se verificar o atendimento aos requisitos regimentalmente exigidos dos recursos especiais. As conclusões foram expostas em despacho de 03/07/2015.

O aludido despacho concluiu que não foi comprovado o dissídio jurisprudencial aludido pela recorrente em relação à matéria "tratamento tributário dado à reserva de reavaliação transferida por uma empresa tributada pelo lucro presumido a outra, tributada pelo lucro real, que continuou a realizar tal reserva à medida da realização dos bens reavaliados".

Isso porque, primeiramente, os acórdãos recorrido e paradigma tratam de situações fáticas bastante distintas. No acórdão recorrido, os créditos discutidos foram lançados contra pessoa jurídica optante pelo regime de lucro presumido que teve parcela de seu patrimônio vertida para outra empresa por cisão parcial, enquanto o lançamento tributário discutido no acórdão paradigma foi realizado contra pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que absorveu parcela de outra empresa, tributada pelo lucro real, em virtude de cisão parcial. Ou seja, em um caso o sujeito passivo é a sucedida; no outro, a sucessora.

Além disso, o acórdão recorrido trata da tributação sobre ganho de capital relativo à diferença entre o valor dos bens vertidos a outra pessoa jurídica e seu custo de aquisição, sendo que tais bens passaram por reavaliação anterior, enquanto o acórdão paradigma discute o tratamento tributário dado à alienação, pela pessoa jurídica que recebeu bens vertidos via cisão parcial, destes mesmos bens. Neste último caso, a controvérsia gira em torno da natureza do produto desta alienação: ganho de capital ou receita decorrente da atividade operacional da empresa, tributada por meio da aplicação dos coeficientes de presunção específicos do regime de lucro presumido.

O despacho afirma também que, se não bastassem as diferenças fáticas apontadas, ainda assim inexisteria colisão de entendimentos entre os acórdãos a respeito dos únicos pontos comuns aos dois julgados: ganho de capital e existência de bens reavaliados. O paradigma dispõe no mesmo sentido do recorrido ao concluir que uma pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que avalie bens a valor de mercado na incorporação, cisão ou fusão, deve ser tributada em relação ao ganho de capital calculado pela diferença entre o valor reavaliado e o custo de aquisição dos bens, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.249/1995, reproduzido no art. 235 do RIR/1999.

Por fim, o despacho aponta que o trecho transcrito pela contribuinte para fins de demonstração da existência de divergência jurisprudencial acerca da primeira matéria contestada foi retirado de uma parte do acórdão paradigma que faz uma digressão histórica acerca das reavaliações de ativos. Assim, as considerações transcritas seriam meramente ilustrativas, não guardando relação direta com os fundamentos da decisão.

Já a respeito da segunda matéria objeto do recurso especial ("diferenciação, em termos contábeis e tributários, entre as figuras da reavaliação de bens e da avaliação de bens a valor de mercado no âmbito de operações de cisão, fusão e incorporação"), o despacho considera que os excertos do acórdão paradigma trazidos pela recorrente não demonstram a comparação e a diferenciação arguidas entre os conceitos apontados, além de terem sido reproduzidos de forma incompleta (o trecho completo de onde foram extraídos alcançaria a mesma conclusão defendida pelo acórdão recorrido).

Assim, concluiu o despacho de exame de admissibilidade, devidamente aprovado pelo Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF e ratificado pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que as divergências jurisprudenciais arguidas não foram comprovadas, devendo-se negar seguimento ao recurso especial apresentado pela contribuinte.

A contribuinte foi intimada em 14/08/2015 a respeito do despacho que negou seguimento ao seu recurso. Já em 01/09/2015, apresentou petição dando notícia do proferimento de decisão liminar nos autos do mandado de segurança nº 1005933-29.2015.4.01.3400, que determinara a admissão do recurso especial interposto nos presentes autos.

Na petição inicial daquele *mandamus*, a contribuinte relatou que o mesmo procedimento de fiscalização realizado sobre ela dera origem a autuações fiscais tratadas em dois processos administrativos distintos: nº 10880.725757/2011-66 (o presente processo) e nº 10880.731573/2011-35. Apesar de os dois processos abordarem o mesmo tipo de operação (cisão parcial) e tratarem da mesma discussão jurídica (ganho de capital sobre a transferência de bens anteriormente reavaliados), os recursos especiais interpostos em cada um deles (praticamente iguais entre si, inclusive com a indicação do mesmo acórdão paradigma) tiveram destinos diferentes: o recurso juntado aos presentes autos teve seguimento negado; o juntado ao processo nº 10880.731573/2011-35 seguiu para julgamento pela CSRF.

A contribuinte defendeu, na ação judicial, que o ato praticado pelo Presidente da CSRF (convalidação da negativa de seguimento do recurso) teria configurado ilegalidade, uma vez que estariam atendidos no presente processo os pressupostos legais de admissibilidade do recurso especial, a exemplo do que foi reconhecido em relação ao recurso apresentado no processo nº 10880.731573/2011-35. Além disso, a impetrante do mandado de segurança argumentou que a situação configurada afrontaria o princípio da segurança jurídica, já que poderia provocar a prolação de decisões finais conflitantes, pela mesma CSRF, a respeito do mesmo tema.

O MM Juiz Federal da 15ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, em sede de análise preliminar, acatou os argumentos da contribuinte e deferiu, em 25/08/2015, o pedido de liminar para determinar a admissão do recurso especial interposto nos presentes autos administrativos, conferindo-lhe o regular processamento no CARF.

Posteriormente, em 03/05/2016, o mesmo Juízo concedeu em sentença a segurança pleiteada, confirmando a liminar.

A União apelou contra a sentença em 13/05/2016, segundo informação constante do andamento processual do mandado de segurança nº 1005933-29.2015.4.01.3400, disponível para consulta no sítio do Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Posteriormente, em 13/09/2016, os autos foram remetidos àquele Tribunal Regional Federal, onde aguardam o julgamento da referida apelação.

Em razão do provimento judicial obtido pela contribuinte, novo despacho de admissibilidade de seu recurso especial foi prolatado em 24/08/2016, determinando-se a remessa dos autos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para oferecimento de contrarrazões e a posterior distribuição para julgamento pela 1ª Turma da CSRF.

Em 30/08/2016, os autos foram eletronicamente remetidos para a PGFN para fins de ciência da interposição de recurso especial pela contribuinte, assim como de sua admissão, nos termos dos art. 70 do Anexo II do RICARF/2015. Em resposta, foram apresentadas, em 01/09/2016, contrarrazões às alegações da recorrente.

Assim podem ser resumidas as alegações perfiladas pela Fazenda Nacional:

- O fato gerador considerado pela Fiscalização é o ganho de capital auferido na transferência de bens e o ponto central de discussão do presente processo é saber se a contribuinte poderia ter incluído, no custo de aquisição dos bens transferidos, o valor correspondente às reavaliações registradas em sua contabilidade;

- O art. 441 do RIR/1999, reiteradamente invocado pela recorrente, só seria aplicável se a recorrente fosse tributada pelo lucro real, o que não é o caso;

- A cisão configura evento capaz de produzir ganho tributável para as pessoas jurídicas, tanto que o parágrafo único do art. 522 e o *caput* do art. 235, ambos do RIR/1999, expressamente elencam a cisão como ato societário relevante para a apuração de IRPJ;

- O § 4º do art. 235 do RIR/1999 preceitua que a pessoa jurídica optante pela tributação com base no lucro presumido que escolher avaliar seus bens a valor de mercado deverá adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL a diferença entre tal valor e o custo de aquisição dos bens, considerado ganho de capital;

- Apesar de a contribuinte afirmar que seus bens foram transferidos, por ocasião da operação de cisão parcial, por valores contábeis, os valores de transferência foram muito superiores aos originalmente constantes dos registros contábeis da empresa;

- A opção da contribuinte pela reavaliação de seus ativos, registrada em seu patrimônio líquido, representa o abandono do custo original meramente corrigido e a adoção do valor de mercado como critério para sua avaliação, ainda que tal reavaliação não seja feita por ocasião da transferência efetiva dos bens;

- No regime de tributação com base no lucro presumido, os contribuintes não estão impedidos de efetuar a reserva de reavaliação em sua contabilidade, mas esta não pode ser oposta ao Fisco. Nesta forma de tributação, a reserva de reavaliação é tratada como ganho

de capital, a não ser que já tenha sido anteriormente tributada, conforme dispõe o § 4º do art. 521 do RIR/1999;

- Não prospera a alegação da recorrente de que seria inaplicável ao caso concreto o art. 521, § 4º, do RIR/1999 porquanto este teria como pressuposto a realização da reserva. O dispositivo legal não trata desta circunstância;

- A existência de ganho de capital é passível de apuração sempre que houver a transferência da titularidade de bens, seja a que título for, exceto se houver expressa ressalva legal;

- No caso concreto, são plenamente aplicáveis os mandamentos do art. 521, § 4º, e do art. 235, § 4º, ambos do RIR/1999, uma vez que os bens foram vertidos pela recorrente à incorporadora não pelo custo de aquisição, mas pelo valor ajustado com a reserva de reavaliação no montante de R\$ 210.556.248,00.

Por conta de tudo que expôs, a PGFN pede, ao final, que seja negado provimento ao recurso especial da contribuinte, mantendo-se o acórdão proferido pela Turma *a quo*.

Os autos seguiram então para a CSRF para o julgamento do recurso especial.

Na sessão de julgamento, realizada em 04/10/2017, prevaleceu na 1ª Turma da CSRF o entendimento de que as decisões judiciais até então proferidas nos autos do mandado de segurança nº 1005933-29.2015.4.01.3400 teriam sido integralmente cumpridas com o encaminhamento do recurso especial interposto pela contribuinte para julgamento pelo colegiado da CSRF, sem que isso restringisse a possibilidade, regimentalmente atribuída ao colegiado, de nova apreciação a respeito do conhecimento do recurso.

Tal tese fundamentou-se nos seguintes argumentos, devidamente expostos no voto condutor da decisão:

a) A contribuinte apontou como ato coator, em conformidade com a Lei nº 12.016/2009 (Lei do Mandado de Segurança), a decisão monocrática do Presidente da Turma *a quo*, confirmada por decisão monocrática do Presidente da CSRF, que negou seguimento ao seu recurso especial. O ato coator apontado não guarda, portanto, relação com o Acórdão da CSRF que porventura viesse a não conhecer do recurso;

b) Também em conformidade com a legislação que rege o *writ* do mandado de segurança, a impetrante apontou como autoridades coatoras o Presidente da Turma *a quo* e o Presidente da CSRF, que não se confundem, obviamente, com o colegiado da CSRF;

c) O mandado de segurança impetrado pela contribuinte é do tipo repressivo, pois se insurge contra os despachos monocráticos que impediram a chegada do recurso especial à Turma da CSRF. O feito judicial não poderia, portanto, se dirigir contra um ato que ainda não havia sido praticado à época de sua impetração, qual seja um eventual Acórdão da CSRF que viesse a negar conhecimento ao recurso especial (para tanto, deveria ter sido impetrado um mandado de segurança preventivo);

d) Tanto a decisão liminar quanto a sentença determinaram à autoridade coatora que admitisse o recurso especial interposto nos presentes autos, conferindo-lhe regular

processamento no CARF. A determinação judicial foi cumprida por meio da remessa do recurso especial para julgamento pelo colegiado da CSRF. O regular processamento de um recurso especial inclui a apreciação, pela Turma da CSRF, não só de seu mérito, mas também de seu conhecimento (mesmo que se decida, neste particular, contrariamente à decisão monocrática que encaminhou tal recurso para julgamento);

e) No processo administrativo nº 10880.731573/2011-35 (em cujos autos foi deferido o seguimento ao recurso especial da mesma contribuinte, nas mesmas circunstâncias fáticas e com base no mesmo acórdão paradigma), a decisão do colegiado da CSRF foi pelo não conhecimento do recurso. Dessa forma, cessou a situação que fundamentou a proliferação das decisões judiciais no mandado de segurança nº 1005933-29.2015.4.01.3400: existência de decisões divergentes no âmbito do contencioso administrativo;

f) Com a decisão colegiada pelo não conhecimento do recurso especial interposto no processo nº 10880.731573/2011-35, o conhecimento do recurso especial apresentado nos presentes autos exclusivamente por força de uma decisão judicial recriaria, de forma invertida, o problema apontado pela contribuinte em seu mandado de segurança: falta de tratamento isonômico na esfera administrativa.

Desta forma, sagrou-se vencedor o entendimento de que as decisões judiciais dirigidas contra o despacho monocrático que negou seguimento ao recurso especial interposto pela contribuinte, motivadas pela existência de outra decisão monocrática que tinha dado seguimento a recurso da mesma empresa em processo praticamente idêntico ao presente, não vinculava a Turma da CSRF no que toca ao conhecimento do recurso.

Formada tal decisão, a 1ª Turma da CSRF efetivamente passou à discussão acerca do conhecimento do recurso especial em julgamento.

Foram adotadas as mesmas razões de decidir expostas no Acórdão nº 9101-002.264 para não conhecer do recurso especial apresentado nos presentes autos. Aquela decisão administrativa foi justamente a que negou conhecimento ao recurso especial interposto pela mesma contribuinte no processo nº 10880.731573/2011-35.

O acórdão indicado como referência concluiu que o Acórdão nº 1103-000.972 (apontado como paradigma pela contribuinte nos recursos apresentados em ambos os processos) trataria de situação fática totalmente distinta daquela retratada na decisão recorrida. O acórdão recorrido trata de uma pessoa jurídica optante pelo lucro presumido que foi cindida parcialmente e, com fundamento no § 4º do art. 235 do RIR/1999, foi autuada por ter deixado de apurar ganho de capital na operação (os bens que compuseram a parcela cindida foram previamente reavaliados). Já o acórdão paradigma examina o caso de uma pessoa jurídica constituída a partir da cisão de uma empresa tributada pelo lucro real que, ao alienar bens imóveis recebidos, o fez considerando a receita correspondente como se fosse decorrente da sua atividade operacional, em divergência com o entendimento da autoridade tributária, que a autou por não ter apurado ganho de capital nas alienações.

Entendendo que não restaram caracterizadas as divergências suscitadas pela contribuinte no recurso especial protocolado no processo nº 10880.731573/2011-35, o Acórdão nº 9101-002.264 negou conhecimento ao recurso. Pela mesma razão, considerando que as decisões recorridas nos dois processos tratavam de contexto fático praticamente igual, a 1ª

Turma da CSRF também negou conhecimento ao recurso interposto nos presentes autos, de nº 10880.725757/2011-66.

O resultado do julgamento realizado em 04/10/2017 foi formalizado por meio do Acórdão nº 9101-003.138, que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

MANDADO DE SEGURANÇA CONTRA DECISÃO MONOCRÁTICA QUE NEGA SEGUIMENTO A RECURSO ESPECIAL. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO DO CONHECIMENTO DO RECURSO PELO ÓRGÃO COLEGIADO.

O Mandado de Segurança se volta contra determinado ato coator (despachos monocráticos que analisam a admissibilidade do recurso), praticado por autoridades coatoras individualizáveis e perfeitamente identificáveis (Presidentes de Câmara *a quo* e da CSRF), não se confundindo com decisão colegiada de Turma da CSRF que julga o recurso especial em sua integralidade, inclusive apreciando o conhecimento do recurso especial. Somente um mandado de segurança preventivo teria o condão de obstar o não conhecimento do recurso pelo colegiado da CSRF.

O cumprimento da ordem judicial, no contexto dos presentes autos, se esgotou no encaminhamento do recurso ao colegiado da CSRF, sem que isso subtraia do referido órgão suas atribuições para julgar o recurso por completo, inclusive no que toca à possibilidade de seu conhecimento.

Se antes, por decisão monocrática no processo nº 10880.731573/201135, entendeu-se que a divergência jurisprudencial havia sido comprovada, e depois, por decisão colegiada, alterou-se tal entendimento, a situação que motivou a prolação da decisão judicial deixou de existir, qual seja, pronunciamentos divergentes acerca da admissibilidade do recurso especial em relação ao mesmo contribuinte, à mesma circunstância fática e tendo por base idêntico acórdão paradigma. O encaminhamento do recurso especial ao colegiado da CSRF garantiu o tratamento isonômico buscado pela contribuinte no mandado de segurança. Daí para a frente, a CSRF pode exercer plenamente as suas atribuições, no que toca ao julgamento do recurso. No caso dos presentes autos, um entendimento contrário recriaria, agora de forma invertida, justamente o problema apontado pela contribuinte em seu mandado de segurança, no que toca à falta de tratamento isonômico na esfera administrativa. Ou seja, o recurso passaria a ser conhecido neste processo, e no outro processo da mesma contribuinte (processo nº 10880.731573/201135), ele deixaria de ser conhecido.

RECURSO ESPECIAL. CONDIÇÕES DE ADMISSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA.

Não se pode conhecer do Recurso Especial cujo paradigma trazido trata de situação fática diversa daquela analisada no acórdão recorrido.

Em 13/12/2017, a contribuinte foi intimada, por meio de mensagem eletrônica enviada à sua Caixa Postal (Domicílio Tributário Eletrônico), a respeito do teor do acórdão que negou conhecimento ao seu recurso especial. Já em 18/12/2017, apresentou

petição por meio da qual deu notícia de proferimento de decisão judicial que determinara o julgamento do mérito de seu recurso, no prazo de 60 (sessenta) dias contados da intimação da União.

Na aludida peça, a contribuinte narra que peticionou ao Juízo da 15ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal argumentando que o fato de a 1ª Turma da CSRF ter reapreciado a admissibilidade do recurso especial interposto neste processo administrativo nº 10880.725757/2011-66 representaria descumprimento da sentença proferida no mandado de segurança nº 1005933-29.2015.4.01.3400.

A reclamação ensejou a instauração do processo nº 1016330-79.2017.4.01.3400, classificado como Cumprimento Provisório de Sentença.

A União foi intimada a prestar esclarecimentos a respeito da alegação de descumprimento da sentença judicial. Em resposta, afirmou que a decisão judicial teria sido cumprida com o despacho do Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF que determinou o seguimento do recurso especial, a intimação da PGFN para apresentação de contrarrazões e a posterior distribuição do processo para julgamento pela 1ª Turma da CSRF.

Complementou a União que a sentença determinou apenas que se desse o regular processamento do recurso no CARF, não especificando a necessidade da análise de seu mérito. Assim, o fato de o recurso não ter sido conhecido em sede de julgamento pela 1ª Turma da CSRF (em juízo definitivo de admissibilidade) não representaria qualquer descumprimento da decisão judicial.

Após analisar a resposta da União e nova manifestação da contribuinte, o MM. Juiz Federal Substituto da 15ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal decidiu que teria restado configurado, no caso concreto, o descumprimento da sentença judicial.

A fundamentação da decisão traz que a sentença proferida no mandado de segurança afirmava expressamente ter sido devidamente comprovada a divergência jurisprudencial arguida no recurso especial da contribuinte. Assim, a 1ª Turma da CSRF não poderia ter negado conhecimento ao recurso com base na não comprovação da divergência, uma vez que este entendimento já teria sido superado pela sentença judicial.

Por fim, decretou o MM. Magistrado:

Ante o exposto, rejeito a impugnação da União e determino que o recurso especial da impetrante/exequente, interposto em 15/08/2014, à Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, do Ministério da Fazenda (Processo Administrativo nº 10880.725757/2011-66), seja admitido e tenha seu mérito julgado no prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da intimação da presente decisão, sob pena de multa.

Sendo assim, por expressa determinação contida na decisão proferida nos autos do Cumprimento Provisório de Sentença nº 1016330-79.2017.4.01.3400, o processo seguiu novamente para a 1ª Turma da CSRF para fins de julgamento do mérito do recurso especial da contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

Como foi relatado, o presente processo foi devolvido à 1ª Turma da CSRF por força de decisão judicial exarada nos autos do Cumprimento Provisório de Sentença nº 1016330-79.2017.4.01.3400, que ordenou que se realizasse novo julgamento com apreciação do mérito do recurso especial interposto pela contribuinte, uma vez que o conhecimento recursal já teria sido determinado por sentença proferida no mandando de segurança nº 1005933-29.2015.4.01.3400.

Assim, inicio meu voto pelo exame do mérito da insurgência da contribuinte.

A operação que deu origem à controvérsia debatida no presente processo ocorreu em 30/04/2006 e consistiu na cisão parcial da contribuinte recorrente (à época denominada SATIPEL FLORESTAL S.A.) e na consequente versão da parte cindida de seu patrimônio em favor de sua única sócia, a empresa SATIPEL INDUSTRIAL S.A. (atualmente denominada DURATEX S.A.).

Os bens transferidos tinham o valor original corrigido de R\$ 3.542.914,07 e haviam passado por reavaliações em 2000 e 2004, que geraram reservas de reavaliação no valor de R\$ R\$ 207.013.333,93. Assim, ao transferir tais bens por R\$ 210.556.248,00, a recorrente alega que adotou seu exato valor contábil, razão pela qual não haveria que se cogitar da existência de ganho de capital na operação. A Fiscalização discordou de tal entendimento, defendendo que o valor praticado na transferência (R\$ 210.556.248,00) seria o valor de mercado dos bens e que a diferença entre este número e o custo original corrigido dos bens (R\$ 3.542.914,07) configurou ganho de capital passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Delineado o caso concreto, rememore-se que a contribuinte arguiu, em seu recurso especial, a existência de dissídio jurisprudencial a respeito de duas matérias: (i) tratamento tributário dado à reserva de reavaliação transferida por cisão; e (ii) diferenciação entre a reavaliação de bens e a avaliação de bens a valor de mercado no âmbito de operações de cisão, fusão e incorporação. O seguimento do recurso foi determinado judicialmente, por força de decisões exaradas nos autos do mandado de segurança nº 1005933-29.2015.4.01.3400, em relação às duas matérias questionadas. A decisão judicial proferida no Cumprimento Provisório de Sentença nº 1016330-79.2017.4.01.3400 tampouco fez menção a um eventual conhecimento parcial do recurso. Assim, conclui-se que o recurso especial da contribuinte foi conhecido em relação a ambas as matérias que aborda.

Embora a recorrente tenha optado por abordar separadamente os dois temas, considero que sua melhor análise se dá de forma conjunta. Ao analisarmos o cabimento jurídico do procedimento adotado pela contribuinte (consideração das reavaliações pretéritas de bens, devidamente acompanhadas da contabilização de reservas de reavaliação, como integrantes do custo de aquisição destes bens, transferidos por meio de cisão parcial sem o reconhecimento de ganho de capital), obrigatoriamente serão examinados o tratamento tributário dispensado às reservas de reavaliação e a natureza da reavaliação levada a efeito pela

recorrente. Assim, não serão feitas análises individualizadas para cada uma das duas matérias que foram conhecidas.

Feito este esclarecimento, declaro que, examinando o caso concreto, parece-me que a legislação de regência possui dispositivos bastante específicos para tratar de situações como a debatida nos presentes autos.

O art. 235 do RIR/1999, reproduzindo a redação do art. 21 da Lei nº 9.249/1995 que vigia à época dos fatos sob análise, dispõe a respeito de aspectos relacionados ao balanço específico que deve ser obrigatoriamente levantado por pessoa jurídica que sofra incorporação, fusão ou cisão, total ou parcial. Diz o texto legal:

Art. 235. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, §1º).

§ 1º Considera-se data do evento a data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão.

§ 2º No balanço específico de que trata o caput deste artigo, **a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, poderá avaliar os bens e direitos pelo valor contábil ou de mercado** (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21).

§ 3º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, §1º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º, §1º, e 2º, §3º).

§ 4º **No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto devido e da contribuição social sobre o lucro líquido** (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, §2º).

(...) (grifou-se)

No seu § 2º, o artigo determina que os bens transferidos de uma pessoa jurídica a outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, podem ser avaliados pelo valor contábil ou pelo valor de mercado. Já no seu § 4º, tratando especificamente de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, o dispositivo prevê que, caso a pessoa jurídica opte pela avaliação dos bens a valor de mercado, a diferença entre este valor e o custo de aquisição dos bens transferidos configura ganho de capital tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

Já no Subtítulo IV do RIR/1999, que trata especificamente das regras aplicáveis às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, o art. 521 dispõe sobre o ganho de capital auferido por tais contribuintes:

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à

base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

(...)

§ 4º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52). (grifou-se)

O dispositivo determina, portanto, que pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido que alienam bens de seu ativo permanente auferem ganho de capital correspondente à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil (custo de aquisição), sendo que este último somente poderá trazer em si computados valores acrescidos em virtude de reavaliação se estes tiverem sido anteriormente tributados.

Afastando qualquer dúvida de que o art. 235 do RIR/1999, embora esteja situado fora do Subtítulo que trata das regras da tributação com base no lucro presumido, também se aplica aos contribuintes optantes por este regime, o art. 522 traz:

Art. 522. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas jurídicas de que trata este Subtítulo observarão os seguintes procedimentos (Lei nº 9.249, de 1995, art. 17):

(...)

Parágrafo único. Nos caso de incorporação, fusão ou cisão, as pessoas jurídicas de que trata este Subtítulo observarão o disposto nos arts. 235 e 386. (grifou-se)

Interpretando-se de forma integrada os artigos do RIR/1999 reproduzidos até este ponto, pode-se concluir que pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido que transferem, por meio de operação de cisão parcial, parte de seu ativo permanente, avaliado a valor de mercado, auferem ganho de capital passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL, equivalente à diferença entre o valor de transferência e o custo de aquisição dos bens transferidos. Se, no valor dos bens registrados na contabilidade, estiver incluso montante relacionado a reavaliação dos bens, a pessoa jurídica somente poderá manter tal fração no cômputo do custo de aquisição se comprovar que tais valores já foram anteriormente adicionados às bases de cálculo dos tributos.

Parece-me que o caso concreto subsume-se perfeitamente à hipótese legal aqui descrita.

A contribuinte recorrente era, no ano-calendário de 2006, tributada pelo lucro presumido. Quanto a isso, não existe controvérsia. Também não se discute que ela sofreu cisão parcial em abril daquele ano, transferindo parcela de seu patrimônio à sua controladora.

Todavia, a recorrente argumenta que o art. 235 do RIR/1999 não pode ser aplicado ao seu caso porque a transferência de seus bens se deu a valor contábil, e não a valor de mercado. Assim, o valor de R\$ 210.556.248,00, praticado na transferência dos bens, seria o valor contábil, dentro do qual estaria destacada a parcela de R\$ 207.013.333,93 decorrente das reavaliações efetuadas em 2000 e 2004. Defende a recorrente que tais reavaliações não se assemelham à avaliação a valor de mercado realizada por ocasião da incorporação, fusão ou cisão de pessoas jurídicas e foram realizadas anos antes de sua cisão parcial, razões pelas quais não poderiam ser apartadas do valor contábil considerado na operação.

Não prosperam tais argumentos.

A respeito deste imbróglio, faz-se importante inicialmente o exame da Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº 183, citada tanto pela contribuinte recorrente quanto pela decisão recorrida e pelo acórdão exarado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em São Paulo I. Naquela Deliberação CVM, identificam-se as seguintes passagens de interesse para a discussão em foco:

"1. A contabilidade tem um conjunto de princípios para avaliação de ativos que varia conforme a sua natureza, mas baseia-se, principalmente, no custo original dos referidos ativos. No Brasil, os itens integrantes do Ativo Permanente têm, compulsoriamente, seu custo original corrigido monetariamente, visando refletir a perda do poder aquisitivo da moeda ao longo do tempo, conforme determinado pela legislação.

2. Paralelamente a essa atualização compulsória do valor dos ativos pela correção monetária, a legislação permite que as empresas procedam a uma avaliação de ativos por seus valores de mercado, com base em laudos técnicos. **Denomina-se Reavaliação o resultado derivado da diferença entre o valor líquido contábil dos bens (custo corrigido monetariamente líquido das depreciações acumuladas) e o valor de mercado, sendo este um procedimento optativo.**

3. **A Reavaliação significa a adoção do valor de mercado para os bens reavaliados, abandonando-se para estes o princípio de custo original corrigido monetariamente. Objetiva, conceitualmente, que o balanço reflita os ativos a valores mais próximos aos de reposição.**

4. Permite, ainda, que os valores dos bens do imobilizado reavaliados sejam apropriados, através da depreciação, aos custos ou despesas pelos novos valores, apurando resultados operacionais mais consentâneos com o conceito de reposição dos ativos." (grifou-se)

De pronto, percebe-se que inexistente, para a CVM, a diferença que a recorrente tenta estabelecer entre valor de mercado e valor de reposição dos bens. E a outra conclusão não se poderia chegar, pela óbvia razão de que se uma pessoa jurídica deseja repor determinado bem de seu ativo, deverá obrigatoriamente buscar sua aquisição no mercado, onde o preço praticado nada mais é do que o chamado "valor de mercado", ainda que se leve em consideração peculiaridades como o tempo restante de vida útil do bem, se for o caso.

Além disso, a Deliberação CVM nº 183 declara que, ao optar pela reavaliação de seus bens (um procedimento facultativo), a pessoa jurídica abandona para estes o princípio do custo original corrigido monetariamente e passa a adotar o valor de mercado como referência. Tal constatação vai de encontro à tese defendida pela recorrente, no sentido de que valor reavaliado não equivale a valor de mercado. Ora, o próprio propósito da reavaliação de bens é eliminar a defasagem existente entre seu custo histórico e seu valor de mercado/reposição.

A recorrente alega ainda, de maneira equivocada, que a Fiscalização teria negado a ela, em face da sua condição de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, o direito de realizar a reavaliação de seus bens. Em momento algum tal afirmação foi feita pela Fiscalização ou pelas decisões administrativas das instâncias inferiores.

Como qualquer outra pessoa jurídica, a contribuinte tinha a permissão legal para reavaliar os bens de seu ativo permanente, como o fez. Tal reavaliação deveria obrigatoriamente provocar a contabilização de uma reserva de reavaliação em seu Patrimônio Líquido, como de fato ocorreu. Por fim, a contabilização desta reserva de reavaliação efetivamente não deveria operar efeitos tributários imediatos, nos moldes previstos expressamente pelo RIR/1999 para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, em seus arts. 434 e 435. Até este ponto, não há reparos a fazer em relação aos procedimentos adotados pela contribuinte.

O que a Fiscalização efetivamente imputou à contribuinte foi a inobservância, em momento posterior (cisão parcial), das regras insculpidas nos arts. 235 e 521 do mesmo RIR/1999, nas partes especificamente aplicáveis às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido. Nunca houve a afirmação de que ela estaria impedida de reavaliar seus bens ou de constituir a correspondente reserva de reavaliação. O que a legislação não permite é que tal reserva seja oposta ao Fisco para fins de majoração do custo de aquisição dos bens e de consequente redução do ganho de capital decorrente da transferência a outrem dos bens reavaliados.

O valor praticado na transferência dos bens pela recorrente à sua controladora, em 30/04/2006, era exatamente o valor de mercado levantado dois anos antes, em 2004, ano da última reavaliação realizada. Além disso, para que o valor relativo à reavaliação pudesse ser "incorporado" ao custo de aquisição considerado para fins de apuração do ganho de capital auferido na alienação, seria necessário que a contribuinte comprovasse ter atendido à condição prevista no § 4º do art. 521 do RIR/1999: oferecimento anterior dos valores à tributação.

Como o atendimento a tal condição não foi comprovado (ou mesmo alegado) e a transferência dos bens se deu a valor de mercado (e não contábil), correto o entendimento da Fiscalização de que a operação gerou ganho de capital tributável no valor de R\$ 207.013.333,93, diferença entre o preço praticado na alienação (R\$ 210.556.248,00) e o custo histórico corrigido dos bens transferidos (R\$ 3.542.914,07).

O fato de as reavaliações dos bens transferidos em 30/04/2006 terem sido realizadas em 2000 e 2004 não descaracteriza o valor praticado na transferência como valor de mercado. Para alcançar tal conclusão, adoto as razões muito bem expostas no voto condutor do acórdão recorrido:

"A própria recorrente, na peça recursal, transcreve trecho de voto no Acórdão nº 103-23.441, julgado em 17 de abril de 2008, para destacar que o momento da constituição da reserva de reavaliação de bens, se no passado ou no presente, de rigor é irrelevante para efeitos do diferimento da tributação, consoante inclusive a própria Receita Federal assentara no Parecer CST nº 1.136, de 24/05/1984, lá também parcialmente transcrito (abaixo, *verbis*):

"(...)

3. Cabe ressaltar que, em ambos os dispositivos (artigos 326 e 328), não há sequer referência a qualquer comando que coloque o lapso de tempo decorrido entre a reavaliação de bens e a subscrição de capital como fator impeditivo da utilização do regime tributário regulado no art. 328 do RIR/80.

4. A reavaliação, como se sabe, é feita objetivando eliminar a defasagem existente entre o custo dos bens (mesmo corrigidos monetariamente) e o seu valor de mercado. A legislação não procura, assim, vinculá-la a esta ou àquela destinação específica.

5. O momento em que se procede a reavaliação nada tem a ver com a sua destinação, A destinação dos bens — e conseqüentemente a destinação da reserva de reavaliação — ocorrerá ao longo do tempo e poderá, evidentemente, ser ou não prevista nos planos da empresa.

(...)"

Após aquela transcrição, foi assim concluído o voto:

"Dessa forma, não vejo a qualquer comando, nos artigos 435 e 440 do RIR/1999, que coloque o lapso de tempo decorrido entre a reavaliação de bens e a subscrição de capital como fator impeditivo da utilização do regime tributário regulado pelo artigo 435 citado."

Portanto, na esteira exatamente do raciocínio exposto no âmbito do citado acórdão, e acima detalhado, bem como no Parecer CST nº 1.136, de 24/05/1984, também entendo que **o mero fato de se tratar de uma reavaliação pretérita não constitui qualquer óbice à aplicação das disposições legais atinentes à reserva de reavaliação e sua respectiva realização.**

Dito de outra maneira: **a reavaliação feita, ainda que em data pretérita ao evento aqui em foco, permanece hígida, e confirma o fato de que os bens, originalmente adquiridos por R\$ 3.542.914,07, foram avaliados pelo valor de mercado de R\$210.556.248,00.**

Assim, se o "Laudo de Avaliação" datado de 30.04.2006 limitou-se a tão somente especificar os valores contábeis dos referidos bens em 31.03.2006, e estes, por sua vez, já se encontravam atualizados por força de uma reavaliação pretérita, é de se concluir que **o referido laudo apenas ratificou os valores de mercado daqueles bens naquela data, para fins de cisão.**" (grifou-se)

Outro argumento manejado pela recorrente para tentar afastar a aplicação do art. 235 do RIR/1999 ao seu caso refere-se a uma suposta necessidade de que todo o

patrimônio da pessoa jurídica cindida parcialmente fosse avaliado a valor de mercado, para que a parcela vertida à outra pessoa jurídica pudesse ser assim valorada.

Mais uma vez, carece de fundamento a tese apresentada pela recorrente.

A simples leitura do art. 235 do RIR/1999 (ou do art. 21 da Lei nº 9.249/1995, de onde ele derivou) é suficiente para se constatar que a lei não estabeleceu tal exigência. E não o fez porque não existe motivo razoável para que se cogitasse de tal requisito.

Somente interessa ao acordo celebrado entre a empresa que sofrerá a cisão parcial e a empresa que absorverá a fração cindida o valor atribuído à parcela transferida. Da mesma forma, somente interessa ao Fisco, para fins de verificação do ganho de capital gerado na operação, o valor praticado na transferência (para fins de contraposição ao custo de aquisição cabível). Em ambos os casos, é indiferente o critério de valoração adotado para a parcela do patrimônio que permaneceu na pessoa jurídica cindida.

A recorrente também alega que a cisão parcial que sofreu não poderia dar origem a ganho de capital, porque trata-se de operação a título de sucessão universal, não de uma alienação.

Ao contrário do que defende a recorrente, a operação praticada em 30/04/2006 enquadra-se perfeitamente no conceito de alienação, que é uma modalidade de perda da propriedade (art. 1.275 da Lei nº 10.406/2002- Código Civil), voluntária e definitiva. No caso concreto, a recorrente transmitiu um conjunto de bens imóveis à sua então controladora.

Tais bens deixaram de pertencer à recorrente (sucedida) e passaram a pertencer a pessoa jurídica de personalidade distinta (sucessora), configurando-se a transferência da propriedade. Para que a operação configure uma alienação, é indiferente se a contrapartida pelos bens transferidos se dá por meio de pagamento, de permuta ou de subscrição de ações. Em todos estes casos, a transferência da propriedade caracteriza uma alienação.

A legislação apontada pela recorrente, em sua tentativa de descaracterizar a cisão parcial que sofreu como uma modalidade de alienação, em momento algum prescreve ou restringe o que seria a alienação para os fins ali previstos. Mais do que isso, a legislação aplicável ao caso (arts. 522 e 235, § 4º, do RIR/1999) é explícita ao definir a cisão, como observada nos autos, como hipótese capaz de gerar ganho de capital (diferença entre o valor praticado na transferência - valor de mercado - e o custo de aquisição dos bens transferidos), que deve ser adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Diante do exposto, reitero que os arts. 235, 521 e 522 do RIR/1999 são suficientes para a análise dos efeitos tributários da cisão parcial operada pela recorrente. Tratou-se de operação por meio da qual uma pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido transferiu bens reavaliados a valor de mercado. Tal valor era muito superior ao custo de aquisição dos bens transferidos, que não podia incluir os valores acrescidos a título de reavaliação porque a condição legal de anterior oferecimento à tributação não foi atendida. Assim, julgo não haver reparos a fazer ao lançamento tributário objeto da presente lide.

A recorrente tenta trazer outros dispositivos legais à discussão, com o intuito de distorcer o debate de alguma forma que a beneficie. Não alcança, todavia, êxito.

Os arts. 440 e 441 do RIR/1999, exhaustivamente mencionados pela recorrente, em nada invalidam a análise até aqui desenvolvida. Examinem-se seus textos:

Art. 440. A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo em virtude de reavaliação na fusão, incorporação ou cisão não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida em reserva de reavaliação na sociedade resultante da fusão ou incorporação, na sociedade cindida ou em uma ou mais das sociedades resultantes da cisão (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 37).

Parágrafo único. O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real de acordo com o disposto no § 2º do art. 434 e no art. 435 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 37, parágrafo único).

Art. 441. As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

Registre-se, de pronto, que estes artigos estão localizados no Subtítulo III do RIR/1999, que trata especificamente das regras aplicáveis às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. A contribuinte até poderia defender a aplicação à sua situação de regras previstas para empresas tributadas pelo lucro real, caso não houvesse previsão específica para o contexto verificado nos autos: cisão parcial de bens reavaliados por pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido.

Especificamente no que diz respeito ao art. 441 do RIR/1999, nenhuma incompatibilidade se verifica entre o ali disposto e a fundamentação dada pela Fiscalização aos autos de infração. A sucessora dos bens cindidos pode continuar dando às reservas de reavaliação transferidas o mesmo tratamento tributário que vinham recebendo na sucedida, com a diferença de que, após a transferência, pode-se considerar o valor equivalente a tais reservas como já tributado a título de ganho de capital.

Tampouco aplica-se ao caso concreto o art. 520 do RIR/1999:

Art. 520. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte "B" do LALUR (Lei nº 9.430, de 1996, art. 54).

A própria contribuinte reconhece que reservas de reavaliação não são grandezas controladas na parte "B" do LALUR das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. Não há, portanto, lógica alguma em se defender que os créditos tributários relativos à realização das reservas de reavaliação que a contribuinte mantinha em 2004, ano em que migrou da tributação do lucro real para a sistemática do lucro presumido, devessem ter sido constituídos naquele ano em atendimento ao disposto no art. 520 do RIR/1999 (reprodução do art. 54 da Lei nº 9.430/1996).

Pelo mesmo motivo, incabível também a elucubração da recorrente de que teria se operado a decadência em relação a parte do lançamento feito pela Fiscalização. A legislação aplicável ao caso concreto (arts. 235, 521 e 522 do RIR/1999) trata especificamente

Processo nº 10880.725757/2011-66
Acórdão n.º **9101-003.375**

CSRF-T1
Fl. 22

dos efeitos tributários da cisão e da transferência, por empresa tributada pelo lucro presumido, de bens reavaliados a valor de mercado.

Assim, só há sentido em discutir uma eventual inércia da Administração Tributária em constituir os correspondentes créditos tributários a partir do momento em que ocorre o fato gerador do IRPJ e da CSLL (auferimento de ganho de capital decorrente da transferência dos bens). O marco inicial da contagem de qualquer prazo decadencial relacionado aos fatos analisados neste processo não pode ser, portanto, anterior a 30/04/2006.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo

Declaração de Voto

Conselheira, Cristiane Silva Costa

O julgamento do processo depende interpretação dos seguintes pontos: (i) a neutralidade da reserva de reavaliação (ii) a possibilidade (ou não) de reavaliação de bens por empresas sujeitas ao lucro presumido, com a constituição de reserva de reavaliação; (iii) compreensão da cisão de empresas e os efeitos tributários; (iv) o tratamento conferido à reserva de reavaliação na hipótese de cisão. Após breve análise destes pontos, avaliar se efetivamente a cisão de pessoa jurídica submetida ao regime de lucro presumido implica na realização da reserva de reavaliação. Passo a tratar destes temas.

Desde a sua edição, a Lei nº 6.404/76 autorizava a reavaliação de elementos do ativo. Ao tempo das reavaliações relatadas pela contribuinte (anos-calendário de 2000 e 2004) a dicção do § 3º, do artigo 182, da Lei nº 6.404 era a seguinte:

a) Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada. (...)

b) § 3º Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléia-geral.

O Decreto-Lei nº 1.598/77 também regulou a reserva de reavaliação, tratando dos seus efeitos tributários, como se verifica do seu artigo 35:

c) Art. 35 - A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

d) § 1º - O valor da reserva será computado na determinação do lucro real: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

e) a) no período-base em que a reserva for utilizada para aumento do capital social, no montante capitalizado; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

- f) *b) em cada período-base, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)*
- g) *1 - alienação, sob qualquer forma; (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)*
- h) *2 - depreciação, amortização ou exaustão; (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)*
- i) *3 - baixa por perecimento; (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)*
- j) *§ 2º - O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período.*
- k) *§ 3º - Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação.*

Dentre os efeitos tratados pelo DL 1.598, acima reproduzido, destaquem-se dois relevantes ao tema: (i) enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação, a contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não seria computada no lucro real (caput); e (ii) a previsão do momento em que se consideraria o valor da reserva na determinação do lucro real (alíneas e itens do § 1º).

A Lei nº 9.959, de 2000, expressou que somente seria tributada a contrapartida da reavaliação quando ocorresse a **efetiva realização do bem reavaliado**, embora já se pudesse inferir tal interpretação das normas anteriormente citadas:

- l) *Art. 4º A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.*

No mesmo sentido, explicitando o que já constava do Decreto Lei nº 1.598 e da Lei nº 9.959, foi previsto no Regulamento do Imposto de Renda:

- m) *Art. 434 – A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei n.º 6.404, de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 35, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI).*

O artigo 187, da Lei nº 6.404/1964, também relevante à análise do tema, dispõe que só com a realização poderia ser computado como lucro o aumento do valor de elementos de ativo:

n) Art. 187. (...)§ 2º O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrados como reserva de reavaliação (artigo 182, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações.

Nesse contexto legislativo, percebe-se com clareza que a reserva de reavaliação não deveria ser computada como lucro até a realização do ativo.

É importante ponderar que a Lei nº 9.430/1996 tratou da tributação do ganho de capital correspondente ao acréscimo em virtude de reavaliação quanto às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, fazendo-o de forma coerente com as disposições legais anteriormente referidas:

o) Art. 52. Na apuração de ganho de capital de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

p)

q) Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.

O artigo 54, acima reproduzido, foi alterado pela Lei nº 12.973/2014, mas a alteração procedida não se aplica aos fatos tratados nestes autos, ocorridos muito antes da citada lei.

Pois bem. As situações reguladas pelos artigos 52 e 54 refletem a regularidade da reavaliação de bens por pessoa jurídica submetida ao lucro presumido, referindo que esta só poderá computar como custo a reavaliação na hipótese de tais valores terem sido computados na base de cálculo do IRPJ (art. 52), como também que na hipótese de diferimento, controlado na parte B do LALUR, os respectivos saldos de reavaliação deveriam ser computados no lucro real.

A vedação tratada pelo artigo 52, reproduzida no artigo 521, §1º do RIR, não se aplica ao caso dos autos tendo em vista que a Recorrente (Estrela do Sul) transmitiu à empresa resultante da cisão o valor dos seus ativos em valor contábil. Tal informação é confirmada pelo Balanço Patrimonial (fls. 43 a 106).

Além disso, a reserva de reavaliação que não fosse diferida (na parte B do LALUR) não estaria submetida à tributação conforme artigo 54 reproduzido acima, ressalvado o caso de futura realização, devidamente identificada pela legislação tributária como a alienação na hipótese do lucro presumido.

Os artigos 52 e 54, acima citados, foram reproduzidos no artigo 521, §1º e 4º, tendo este dispositivo do RIR fundamentado o Auto de Infração que originou este processo administrativo.

r) Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso

s) § 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

t) § 2º Os juros e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os arts. 347 e 681 serão adicionados à base de cálculo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51 e 70, § 3º, inciso III).

u) § 3º Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53).

v) § 4º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52).

É pertinente também lebrar o teor do artigo 522, do RIR:

w) Art. 522. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas jurídicas de que trata este Subtítulo observarão os seguintes procedimentos (Lei nº 9.249, de 1995, art. 17):

x) I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser atualizado monetariamente até 31 de dezembro desse ano, não se lhe aplicando qualquer atualização monetária a partir dessa data;

y) *II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer atualização monetária.*

z) *Parágrafo único. Nos caso de incorporação, fusão ou cisão, as pessoas jurídicas de que trata este Subtítulo observarão o disposto nos arts. 235 e 386.*

Sobre a neutralidade da reserva de reavaliação e a realização desta, são pertinentes as considerações de Ricardo Mariz de Oliveira, tratando tanto da Lei nº 6.404/1976, quanto da legislação tributária:

aa) *"Essa norma, que implicitamente autorizava a ocorrência da reavaliação, dava o tom central da mesma, pois determinava que, ao aumento de valor do ativo, correspondesse idêntico aumento de valor do patrimônio refletido na respectiva reserva, assim impedindo que a contrapartida da reavaliação transitasse por resultado e aumentasse o lucro líquido. Consequentemente ficava impedida a distribuição de dividendos sobre lucros existentes e a correspondente diluição do patrimônio social.*

bb) *E ao tratar dos resultados do exercício social no art. 187, a mesma lei prescrevia, no parágrafo 2º, que o aumento do valor do elemento do ativo em virtude dessas novas avaliações, registrado como reserva de reavaliação, somente depois de realizado podia ser computado como lucro para efeito de dividendos ou participações. Isto se justifica exatamente porque, no momento da realização da reserva de reavaliação, havia crédito e débito ao lucro, em idêntico valor, o que significava neutralidade de efeitos sobre o lucro. (...)*

cc) *Com isso, a lei societária decretava a nulidade de efeitos da reavaliação nos resultados, pois, quando efetuava, ela aumentava por igual o ativo e o patrimônio, mas não interferia no resultado, e, quando realizada, ocorriam o débito do valor baixado do ativo a custo ou despesa, e o simultâneo crédito de igual valor baixado da conta de reserva. O resultado era zero, portanto, sem aumento e sem diminuição do lucro do período. (...)*

dd) *Perante a lei fiscal, as reavaliações efetuadas em virtude de novas avaliações com fundamento em laudo levantado nos termos do art. 8º da Lei nº 6404, não são computadas no lucro tributável se e enquanto forem mantidas em reserva de reavaliação no patrimônio líquido, devendo ser observadas as regras abaixo.*

ee) *Uma primeira e relevante observação a ser feita é no sentido de que o conceito de 'realização' (...) compreende e significa a baixa dos valores das reavaliações, existentes no ativo, para custo ou despesa, mediante alienação dos respectivos bens, ou sua baixa por outros motivos (como perecimento ou obsolescência), ou ainda através das quotas periódicas de depreciação, amortização ou exaustão". (Fundamentos do Imposto de Renda. Quartier Latin, 2008, p. 930 e 931)*

Diante disso, questiona-se: a cisão de empresa é alienação. Ou mesmo se é forma de depreciação, amortização ou exaustão. Ou mesmo de baixa por perecimento. Definitivamente não.

A esse respeito, destaque-se o artigo 229, da Lei nº 6.404/1976, que trata a cisão como operação de transferência de patrimônio (ou parcela deste) da cindida para a(s) sucessora:

ff) Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

gg) § 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

hh) § 2º Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembléia-geral da companhia à vista de justificção que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembléia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembléia de constituição da nova companhia.

ii) § 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).

jj) § 4º Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação; na cisão com versão parcial do patrimônio, esse dever caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio.

kk) § 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

A distinção entre a incorporação e a aquisição do patrimônio social de outra sociedade encontra apoio nos precisos ensinamentos de Pontes de Miranda:

ll) "De modo nenhum há que se confundir com incorporação a aquisição do patrimônio social de outra. Aí, a operação é no plano econômico e no plano jurídico do contrato de compra-e-venda, e não de fusão, que se passa no plano do

contrato social. " (Tratado de Direito Privado, Parte Especial, Tomo LI, 1ª edição, atualizado por Wilson Rodrigues Alves)

Em sentido similar são as lições de Modesto Carvalhosa, em primorosa obra a respeito de Sociedades Anônimas:

mm) "A primeira impressão que se poderia ter na incorporação é que esta seria um negócio de alienação, de natureza especial, não confundível com a compra e venda e a permuta. Ocorre que a incorporação, que se efetiva com a subscrição do capital da incorporadora com o patrimônio líquido da incorporada, não constitui nem compra e venda, nem alienação sui generis. Isto porque a transferência do patrimônio de uma para outra sociedade dá-se a título de pagamento das ações subscritas pela incorporada a favor de seus sócios ou acionistas. E, com efeito, a vontade da sociedade que será incorporada não é alienar, permutar ou vender seu patrimônio, mas de subscrever com ele o capital de outra sociedade. (...) Os bens da sociedade incorporada entram para a incorporada pelo mesmo processo de constituição da companhia, ou seja, por ato de subscrição. Não constitui, pois, cessão troca ou compra. Trata-se de ato de contriuição para o capital social" (Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, 4º edição)

Lembre-se que, conforme artigo 229, §3º, da Lei nº 6404/1976 " *A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação* ", sendo, portanto, totalmente aplicável o entendimento de Pontes de Miranda e Modesto Carvalhosa, acima reproduzido, ao caso destes autos para a conclusão de que a cisão não é forma de alienação da sociedade cindida. E, portanto, não poderia - por si só - justificar a interpretação de ocorrência de realização da reserva de reavaliação.

Nesse sentido, traz-se à colação precedente o E. Tribunal Regional Federal que trata da distinção entre cisão e alienação, embora fazendo-o para interpretar dispositivo processual:

nn) "PROCESSUAL CIVIL - DESAPROPRIAÇÃO - EXECUÇÃO DO JULGADO - AGRAVO DE INSTRUMENTO EM FACE DE DECISÃO QUE INDEFERIU PEDIDO DE SUBSTITUIÇÃO PROCESSUAL - EMPRESA AUTORA CINDIDA - A EMPRESA AGRAVANTE TORNOU-SE TITULAR DOS DIREITOS DE SERVIDÃO DECORRENTES DA DEMANDA ORIGINÁRIA - É DE RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA DA EMPRESA CINDIDA O SALDO DEVEDOR DA INDENIZAÇÃO FIXADA NA SENTENÇA - AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO.

oo) 1. Na medida em que a autora originária ELETROPAULO S/A cindiu-se em outras empresas, suas sucessoras em direitos e obrigações até 'ex lege' e uma delas - EMPRESA BANDEIRANTE ENERGIA S/A - tornou-se titular dos direitos de servidão decorrentes da demanda originária, para passagem de eletroduto em sua área de concessão de eletricidade, tudo indica que o efeito pecuniário do ônus (indenização devida ao titular do bem) é de responsabilidade da nova empresa, já que a empresa cindida não tem mais nada a ver a prestação do serviço naquela área e nem com o encargo de ressarcir aquele que suporta, sobre seu imóvel, o ônus real.

pp) 2. *O direito à servidão de eletroduto sobre imóvel da agravada transferiu-se, com a cisão, para a agravante, porquanto se trata de direito necessário à prestação do serviço em âmbito territorial que lhe coube. 3. Existindo saldo devedor de indenização fixada na sentença opera-se a responsabilidade da sucessora da empresa cindida face a esse valor na medida em que, nos termos da cisão, coube-lhe a responsabilidade por obrigações derivadas "das ações de desapropriação em andamento".*

qq) 4. *O artigo 42 do Código de Processo Civil não se aplica ao caso presente, pois refere-se a alienação de coisa ou de direito sobre que litigam as partes como impedimento de substituição processual. Concretamente não há, "in casu", a alienação do direito disputado.*

rr) 5. *Agravo de instrumento provido.*"

ss) (2002.03.00.038648-6, DJ de 03.09.2009, Relator Des. Federal Johnson Di Salvo)

Sobreleva considerar, nesse sentido, o teor do Parecer Normativo nº 6, de 1985, que segue as diretrizes da Lei n. 6.404/76 ao explicitar que no caso de cisão não acontece a descontinuidade da vida das empresas, especificando que **"a reserva de reavaliação transferida da pessoa jurídica sucedida terá, na sucessora, o mesmo tratamento que teria naquela"**:

tt) 2.1. ***Segundo entendimento consagrado em atos normativos da Secretaria da Receita Federal, nos casos de incorporação, fusão e cisão não acontece a descontinuidade da vida das empresas, tendo em vista que as obrigações tributárias das sucedidas continuam a ser cumpridas pelas sucessoras, como se ao houvesse alteração nas firmas ou sociedades. Não há, a rigor, a baixa de bens e direitos e um patrimônio e ingresso no outro, mas, sim, a transposição de patrimônio de uma para a outra pessoa jurídica, que sucede a primeira nos direitos e obrigações.***

uu) 3. ***RESERVA DE REAVALIACAO TRANSFERIDA DA SUCEDIDA***

vv) ***Como foi dito acima, na incorporação, fusão ou cisão, a pessoa jurídica que absorve patrimônio de outra sucede esta em direitos e obrigações. Dessa forma, a reserva de reavaliação transferida da pessoa jurídica sucedida terá, na sucessora, o mesmo tratamento que teria naquela.***

Sem apoio expresso em lei, mas possivelmente com inspiração no PN acima referido e na Lei 6.404, foi introduzido o artigo 441, do Regulamento do Imposto de Renda, que dispõe:

ww) ***Art. 441. As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida***

No caso destes autos, trata-se da possibilidade de empresa resultante de cisão receber os ativos da Recorrente (Estrela do Sul), como também o tratamento fiscal atribuído à reserva de reavaliação; para averiguar se consistentes os Autos de Infração que entenderam pela existência de ganho de capital nesta ocasião. E se efetivamente o artigo 441 (que, repita-se, não tem apoio em lei) seria unicamente aplicável ao lucro real.

Pondere-se que desde a Lei nº 9.249/1995 deixou de existir a obrigatoriedade de pessoas jurídicas cindidas tributarem seus resultados pelo lucro real¹. Nesta medida, inquestionável a possibilidade de pessoas jurídicas cindidas tributarem seus resultados pelo lucro presumido.

A respeito do tratamento da reserva de reavaliação na hipótese de cisão, destaque-se inicialmente a redação 34, do Decreto-Lei nº 1.598:

xx) Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas:

yy) I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos;

zz) II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

aaa) § 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se:

bbb) a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e

ccc) b) mantiver, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção

¹ A informação é explicitada pela própria Receita Federal do Brasil, no seu sítio: “182. Qual a forma de tributação a ser adotada na ocorrência de incorporação, fusão ou cisão?

Até 31 de dezembro de 1995 as pessoas jurídicas incorporadas, fusionadas ou cindidas estavam obrigadas à tributação dos seus resultados pelo lucro real. Entretanto, a partir de 01/01/96, a Lei nº 9.249/95, art. 36, V, expressamente revogou esta obrigatoriedade, podendo, a partir dessa data, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro relativos ao ano-calendário do evento ser calculados com base nas regras do lucro presumido. “

monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente.

ddd) § 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional.

A Lei nº 9.249/95 tem previsão a respeito de tributação do ganho de capital na hipótese de cisão, caso ocorra a avaliação a **valor de mercado**, conforme § 2º do artigo 21 abaixo reproduzido:

eee) Art. 21. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

fff) § 1º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.

ggg) § 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido.

hhh) § 3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente.

iii) § 4º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

A disposição foi reproduzida no Regulamento do Imposto de Renda, em seu artigo 235, que fundamentou os Autos de Infração deste processo:

jjj) Art. 235. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º). (...)

kkk) § 4º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de

cálculo do imposto devido e da contribuição social sobre o lucro líquido (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 2º)

No caso em análise nestes autos, **a avaliação no momento da cisão foi a valor contábil**, improcedendo a pretensão de aplicação do dispositivo – específico para a hipótese de avaliação a mercado no momento da cisão.

A Instrução Normativa SRF nº 11/1996 explicitamente tratou da possibilidade da pessoa jurídica cindida se submeter à sistemática do lucro presumido, como se verifica dos artigos 57, §2º c/c com o artigo 58, *caput*:

lll) Art. 57. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

mmm) § 1º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.

nnn) § 2º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

ooo)

ppp) Art. 58. A obrigatoriedade de levantar o balanço e de apresentar declaração de rendimentos de que trata o artigo anterior aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Também se merece menção os §1º e 2º, de tal artigo 58, da IN SRF 11/96:

qqq) Art. 58. (...) § 1º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação dos bens e direitos a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro.

rrr) § 2º Na hipótese do parágrafo anterior, inexistindo ou sendo imprestável a escrituração contábil do contribuinte, o ganho de capital será apurado a partir de demonstrativo e dos respectivos documentos de aquisição, benfeitorias ou reformas dos bens e direitos vertidos, observado o disposto no parágrafo seguinte.

O parágrafo segundo esclarece a possibilidade de considerar como valor contábil aquele decorrente de anteriores reavaliações feitas pelo contribuinte, como as tratadas nestes autos (ocorridas em 2000 e 2004). Afinal, ao dispor o §2º que se inexistir ou for

imprestável a escrituração contábil serão considerados os documentos de aquisição, este mesmo dispositivo da IN SRF admite que se existente e legítima a escrituração, tal valor contábil será considerado para apuração do ganho de capital na hipótese do §1º.

Além disso, o artigo 59, da mesma IN SRF 11/96 estabelece que todas as empresas envolvidas na operação de cisão devem adotar o mesmo critério de avaliação dos bens, isto é, contábil ou de mercado:

sss) Art. 59. O critério de avaliação dos bens e direitos - valor contábil ou de mercado - adotado para a incorporação, fusão ou cisão, deverá ser observado igualmente por todas as empresas envolvidas na operação.

Percebe-se que todo o regramento a respeito do tratamento da reserva de reavaliação na cisão corrobora as razões da Recorrente no sentido da manutenção da reserva de reavaliação exatamente nas condições em que escriturada na pessoa jurídica cindida, na hipótese de avaliação - específica desta operação societária - a valor contábil. E, em decorrência, conclui-se pela inexistência de ganho de capital.

Com efeito, é fundamental a separação dos eventos descritos no processo: reavaliação em 2000, alteração de regime (lucro real para lucro presumido em 2003), reavaliação em 2004 sob o regime do lucro presumido e, finalmente, a cisão em 2006. A compreensão de cada um destes eventos é relevante para se identificar a efetiva ocorrência de fato gerador e seu fundamento legal.

A reavaliação de bens do ativo permanente feita em 2000, com apoio na lei contábil e fiscal, e registrada regularmente sua contrapartida em reservas de reavaliação, e por esse valor vertido seis anos depois por cisão, jamais pode implicar a transmutação de versão a valor contábil em versão com a avaliação a mercado dos bens na cisão.

A lei não dispôs que se parte ou todo seu patrimônio absorvido que tenha sido objeto de reavaliação no passado, e por esse valor for vertido, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, a parcela reavaliada no passado é tributável nesse momento como ganho de capital. A lei explicitou apenas que se parte ou todo seu patrimônio absorvido for avaliado a mercado, **em virtude** de incorporação, fusão ou cisão, isto é, nesses eventos, a parcela da mais-valia apurada nesse momento é imediatamente tributada como ganho de capital, para quem apura lucro presumido.

Outra questão, que não se apresenta aqui, e com a qual não se confunde, é se uma reavaliação feita nas vésperas da incorporação, fusão ou cisão representa avaliação a mercado, em virtude de incorporação, fusão ou cisão. Questão muito distinta da que se põe nos autos deste feito, em que a reavaliação de bens do ativo permanente se deu em 2000 e em 2004, sendo a cisão em 2006.

Se o inconformismo é com a possibilidade de reavaliação de bens do ativo fixo na hipótese de pessoa jurídica submetida ao lucro presumido, o fundamento para eventual auto de infração seria distinto daqueles lançados em Termo de Verificação Fiscal no presente caso, como também o aspecto temporal da obrigação ali lançada. Nesse panorama, não se sustentaria o lançamento tributário.

Processo nº 10880.725757/2011-66
Acórdão n.º **9101-003.375**

CSRF-T1
Fl. 35

Diante de tais razões, voto **por dar provimento ao recurso especial.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa